



The Chemical Company

BASF SE, 67056 Ludwigshafen, Deutschland

IDW
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Donnerstag, 29. Oktober 2009

Frau Dr. Reichertz
ZFR/B
Tel. 0621/60-46696
Fax 0621/60-20494
ruth.reichertz@basf.com

Herr Funk
ZFA/FS
Tel. 0621/60-43896
Fax 0621/60-22682
martin.funk@basf.com

Stellungnahme zum Entwurf einer IDW Stellungnahme zu den Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 28)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem Entwurf einer IDW Stellungnahme zu den Übergangsregelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (IDW ERS HFA 28) nehmen wir wie folgt Stellung:

1. Außerordentliches Ergebnis: Ermittlung und Fortschreibung

Gemäß Art. 67 Abs. 7 EGHGB sind „Aufwendungen aus der „...Anwendung des Artikels 66 sowie der Absätze 1 bis 5 ... in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten ‚außerordentliche Aufwendungen‘ und Erträge hieraus gesondert unter dem Posten ‚außerordentliche Erträge‘ anzugeben.“

Ermittlung und Fortschreibung des außerordentlichen Ergebnisses gehen aus dieser Formulierung nicht eindeutig hervor. Eine IDW-Stellungnahme zu den BilMoG-Übergangsregelungen sollte deshalb entsprechende, klarstellende Erläuterungen aufnehmen.

Da zum 01.01.2010 eine BilMoG-Eröffnungsbilanz zu erstellen ist (sofern keine frühere freiwillige Anwendung erfolgt und das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht), hat unseres Erachtens auch die Ermittlung des außerordentlichen Ergebnisses zum 01.01.2010 (und nicht zum 31.12.2010) zu erfolgen. Der Ermittlungszeitpunkt ist vor allem bzgl. der möglichen Verteilung eines Mehraufwandes aus Pensi-

BASF SE
67056 Ludwigshafen, Deutschland

Telefon: +49 621 60-0
Telefax: +49 621 60-42525
E-Mail: global.info@basf.com
Internet: www.basf.com

Sitz der Gesellschaft: 67056 Ludwigshafen
Registergericht: Amtsgericht Ludwigshafen,
Eintragsnummer: HRB 6000

Euro-Bankverbindungen:
Commerzbank Aktiengesellschaft
Konto-Nr. 0201000700, BLZ 545 400 33
IBAN DE26 5454 0033 0201 0007 00
SWIFT COBADEFF545

Deutsche Bank Aktiengesellschaft
Konto-Nr. 0013302500, BLZ 545 700 94
IBAN DE72 5457 0094 0013 3025 00
SWIFT DEUTDESM545

Aufsichtsratsvorsitzender: Eggert Voscherau

Vorstand: Jürgen Hambrecht, Vorsitzender;
Kurt Bock, Martin Brudermüller,
Hans-Ulrich Engel, John Feldmann,
Andreas Kreimeyer, Stefan Marcinowski,
Harald Schwager

onsrückstellungen auf 15 Jahre bedeutsam. Die entsprechenden Hinweise in der IDW-Stellungnahme sind insofern zu begrüßen.

Es sollte außerdem darauf hingewiesen werden, dass latente Steuern auf erfolgswirksame BilMoG-Übergangseffekte ebenfalls im außerordentlichen Ergebnis und nicht im Steueraufwand auszuweisen sind.

Den Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses aus dem BilMoG-Übergang in Folgejahren erachten wir nur bzgl. der möglichen 15-Jahresverteilung eines Mehraufwandes bei Pensionsrückstellungen für sachgerecht, da dieser Mehraufwand einmalig zum 01.01.2010 ermittelt wird und in der Gesamthöhe unverändert bleibt.

Die IDW-Stellungnahme weist darauf hin, dass auch die Beibehaltung und Fortschreibung von Bilanzposten nach „bisherigem“ Recht in Folgejahren zu einem außerordentlichen Ergebnis führen kann (vgl. Punkt 2.2.1 Rn. 11). Aus der IDW-Stellungnahme geht nicht eindeutig hervor, ob hiermit nur Durchbrechungen der Stetigkeit durch eine spätere Anwendung der Regelungen des HGB i. d. F. des BilMoG zu verstehen sind (vgl. Punkt 2.4 Rn. 24), oder ob auch „stetige“ Anwendungen des „bisherigen“ Rechts darunter zu subsumieren sind (z. B. Fortführung von steuerlichen Sonderposten aus der Anwendung von § 6b EStG bis zur vollständigen Abschreibung des Wirtschaftsgutes). Beide Interpretationen würden über Jahre hinweg den Ausweis außerordentlicher Ergebnisse bewirken, die nicht zum 01.01.2010 festgeschrieben wurden und keine einmaligen BilMoG-Übergangseffekte sind. Bei der Fortführung von bereits auf neue Anlagegüter übertragenen Gewinnen aus Gebäudeverkäufen gemäß § 6b EStG erfolgt eine entsprechende Information der Abschlussadressaten außerdem bereits durch die Angabepflicht gemäß § 285 S. 1 Nr. 5 HGB a. F..

2. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Ein klarstellender Hinweis, dass auch im Falle eines gemäß § 281 Abs. 1 HGB a. F. möglichen passivischen Ausweises steuerrechtlicher Abschreibungen im Sonderposten mit Rücklageanteil die Übergangsregelung des Art. 67 Abs. 4 EGHGB anzuwenden ist, wäre unseres Erachtens hilfreich. Trotz passivischem Ausweis muss das Übergangswahlrecht für steuerliche Mehrabschreibungen gemäß Art. 67 Abs. 4 EGHGB (Fortführung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen) unabhängig von der Übergangsregelung gemäß Art. 67 Abs. 3 EGHGB für Sonderposten aus noch nicht auf neue Anlagegüter übertragenen Gewinnen ausgeübt werden können.

Auch wenn dies aus der Gesetzesbegründung (Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, Drucksache 16/12407, Erläuterungen zu Art. 67 Abs. 3 EGHGB) gefolgert werden kann, sollte außerdem ausdrücklich klargestellt werden, dass zum 31.12.2009 bestehende Sonderpostenbestandteile auch nach dem 01.01.2010 erfolgsneutral auf neue Anlagegüter übertragen werden können. Die steuerlichen Mehrabschreibungen, die aus Übertragungen solcher „alter“ Sonderpostenbestandteile resultieren, müssen weiterhin gemäß § 281 Abs. 1 HGB a. F. aktivisch oder passivisch ausgewiesen werden können.

Bei Ausübung der Fortführungswahlrechte gemäß Art. 67 Abs. 3 und 4 wird in den Jahresabschlüssen auch nach dem 01.01.2010 der Gliederungspunkt: „Sonderposten mit Rücklageanteil“ gemäß § 247 Abs. 3 HGB a. F. und § 273 HGB a. F. berichtet werden.

3. Bewertung von Rückstellungen unter besonderer Berücksichtigung von Deckungsvermögen

3.1 Bewertung der Verpflichtungsseite

Führt die geänderte Bewertung zu Rückstellungsverminderungen, besteht gemäß Art. 67 Abs. 1 EGHGB ein Beibehaltungswahlrecht, sofern der Auflösungsbetrag bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Rückstellungserhöhungen sind mit Ausnahme der möglichen Verteilung auf 15 Jahre bei Pensionsrückstellungen sofort aufwandswirksam zu erfassen.

Sowohl in der Gesetzesbegründung (Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, Drucksache 16/12407, Erläuterungen zu Art. 67 Abs. 1 EGHGB) als auch in der IDW-Stellungnahme wird im Zusammenhang mit dem Zuführungszeitraum bis 2024 erwähnt, dass der Einzelbewertungsgrundsatz zu beachten ist. Jedoch geht nicht eindeutig hervor, worauf sich der Hinweis genau bezieht. Zwei Interpretationen sind denkbar:

- Die Erwähnung des Einzelbewertungsgrundsatzes soll in diesem Zusammenhang lediglich bedeuten, dass für jede einzelne Rückstellung gesondert zu beurteilen ist, ob eventuelle Auflösungsbeträge bis zum 31.12.2024 wieder zuzuführen wären. Das Wahlrecht zur Beibehaltung wäre demzufolge für alle Rückstellungsverminderungen, die bis zum 31.12.2024 wieder zuzuführen wären, einheitlich auszuüben.

oder

- Die Erwähnung des Einzelbewertungsgrundsatzes soll bedeuten, dass das Wahlrecht zur Beibehaltung für jede potentielle Rückstellungsauflösung, die bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste, einzelfallbezogen ausgeübt werden kann.

Es wäre außerdem klarzustellen, dass gleichzeitige Preis- und Kostensteigerungs- sowie Abzinsungseffekte (§ 253 Abs 1 und 2 HGB n. F.) beim gleichen Rückstellungssachverhalt zum Übergangszeitpunkt zu saldieren sind, d. h. dass keine Verrechnung der Abzinsungserträge mit den Gewinnrücklagen bei einem gleichzeitigen Ausweis der Preissteigerungen im außerordentlichen Aufwand erfolgt.

Gemäß § 253 Abs. 2 HGB n. F. kann bei Altersversorgungsverpflichtungen oder bei vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen pauschal eine Restlaufzeit von 15 Jahren angenommen werden. In der IdW-Stellungnahme sollte näher darauf eingegangen werden, was unter den vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen zu verstehen ist. Neben Altersteilzeitverpflichtungen könnten hier auch Jubiläumsverpflichtungen genannt werden. Die Anwendung eines pauschalen Zinssatzes ist bei diesen versicherungsmathematisch ermittelten sonstigen Rückstellungen analog dem Vorgehen bei Pensionsrückstellungen angebracht. Jedoch entspricht die Annahme einer 15-jährigen Restlaufzeit bei diesen Rückstellungen nur in Ausnahmefällen den tatsächlichen Gegebenheiten. Die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses lässt vermuten, dass auch Zeitwertkonten zu den vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen zu zählen sind (die Erläuterungen des Rechtsausschusses enthalten einen Verweis auf die Thematik der Insolvenzsicherung von Wertguthaben gemäß § 7e Abs. 2 SGB IV). Sofern die Verpflichtungen aus Wertkonten jedoch direkt an den Zeitwert von Wertpapieren gekoppelt sind, entfällt die Notwendigkeit zur Bestimmung eines angemessenen Abzinsungszinssatzes (gemäß § 253 Abs, 1 HGB n. F. sind wertpapiergebundene Altersversorgungsverpflichtungen zum Zeitwert der Wertpapiere anzusetzen, sofern ein bestimmter Garantiebtrag überschritten wird).

3.2 Berücksichtigung von Deckungsvermögen

Die IDW-Stellungnahme weist unter Punkt 3.4.4. auf die Berücksichtigung eventueller stiller Reserven aus der Zeitwertbewertung von Pensionsvermögen (§ 253 Abs. 1 S. 4 HGB n. F.) bei der Ermittlung des Übergangsbetrags aus Pensionsrückstellungen hin.

Zweifelsfragen ergeben sich im Fall eines „Übergangsertrags“ (stille Reserven > Mehraufwand aus der Neubewertung von Verpflichtungen).

Hierzu folgendes Beispiel:

Zum Übergangszeitpunkt besteht eine Pensionsrückstellung von 300. Die Anschaffungskosten des Deckungsvermögens betragen 250. Saldiert ergibt sich eine Pensionsrückstellung von 50. Die Neubewertung nach BilMoG führt bei den Pensionsverpflichtungen zu einem Zuführungsbedarf von 100, während die stillen Reserven beim Vermögen 200 (= Marktwert Deckungsvermögen 450 – Anschaffungskosten 250) betragen. Anstelle einer Rückstellung ist also nach dem Übergang auf BilMoG ein „aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ von 50 (Deckungsvermögen 450 – Pensionsrückstellungen 400) auszuweisen. Wie ist der „Übergangsertrag“ von 100 (stille Reserven 200 – Zuführung Pensionsrückstellungen 100) zu erfassen?

Art. 67 Abs. 1 EGHGB spricht nur im Zusammenhang mit der Auflösung von Rückstellungen vom Wahlrecht zur Beibehaltung (unter der Voraussetzung, dass der Auflösungsbetrag bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste) oder zur Verrechnung mit den Gewinnrücklagen. Außerdem deuten die Gesetzesbegründung (Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses, Drucksache 16/12407, Erläuterungen zu Art. 67 Abs. 1 EGHGB) und die IDW-Stellungnahme auf eine Begrenzung der Saldierung von BilMoG-Übergangserträgen aus stillen Reserven auf den Mehraufwand aus der Höherbewertung von Pensionsrückstellungen hin. Überschießende stille Reserven aus Pensionsvermögen wären demzufolge nach den allgemeinen Regeln als außerordentlicher Ertrag zu zeigen, wohingegen eine Beibehaltung oder Verrechnung mit den Gewinnrücklagen nicht zulässig wäre. Der saldierte Übergangsertrag von 100 aus dem obigen Beispiel wäre nach dieser Interpretation also als außerordentlicher Ertrag zu erfassen.

Eine konsequente, systematische Fortführung des Saldierungsgedankens auf die Übergangsergebnisse aus Pensionsvermögen und -verpflichtungen würde jedoch zur Verrechnung überschießender stiller Reserven mit den Gewinnrücklagen gemäß Art. 67 Abs. 1 EGHGB führen (sofern keine Beibehaltung gewählt wird). Im obigen Beispiel müssten also 100 als Übergangsertrag mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden, obwohl ein aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung ausgewiesen wird. Es sollte unseres Erachtens klargestellt werden, dass die Übergangsregelungen zur Auflösung von Pensionsrückstellungen durchgängig auch die zu saldierenden stillen Reserven aus Pensionsvermögen umfassen.

Neben dem Pensionsvermögen können stille Reserven auch aus dem Deckungsvermögen weiterer Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbarer langfristig fälliger Verpflichtungen entstehen (vgl. § 246 Abs. 2 HGB n. F.). Zinseffekte aus den Verpflichtungen sind mit den Ergebnissen aus dem Deckungsvermögen im Zinsergebnis zu verrechnen (§§ 246 Abs. 2, 277 Abs. 5 HGB n. F.), was zum Übergangszeitpunkt auf eine Saldierung der stillen Reserven mit der Neubewertung der Verpflichtungen analog dem Vorgehen bei den Pensionsrückstellungen hindeuten könnte. Stille Reserven aus sonstigem Deckungsvermögen wären ansonsten brutto im außerordentlichen Ertrag zu zeigen; ein gegenläufiger Einmalaufwand aus den Verpflichtungen wäre als außerordentlicher Aufwand zu berichten. Entsprechend den Erläuterungen zum Pensionsvermögen sollte auch für sonstiges Deckungsvermögen klargestellt werden, dass sich die Übergangsregelungen auf den saldierten Betrag beziehen und ein eventueller saldierter Übergangsertrag in den Gewinnrücklagen zu erfassen ist.



The Chemical Company

Eine deutlichere Klarstellung der oben genannten Punkte würde zur Verringerung von Zweifelsfragen beim Übergang auf die neuen Regelungen des BilMoG beitragen.

Für Rückfragen zu unserer Stellungnahme stehen wir gerne jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

BASF SE

Hasselmeyer

Schmithausen